



**JURISTISCHE FAKULTÄT**



**UNIVERSITÄT  
HEIDELBERG**  
ZUKUNFT  
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

## **„Kontrollmitteilungen im Steuerrecht System - Rechtsvergleich - Reformimpulse“**

Dissertation vorgelegt von Stefan Humm

Erstgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Zweitgutachter: Prof. Dr. Peter Axer

Institut Finanz- und Steuerrecht

Ob als „Leviathan“ oder als „Big Brother“ bezeichnet, die Angst vor einem alles überwachenden Staat geht um. Der Fokus der öffentlichen Diskussion lässt hierbei auch den Bereich des Steuerverfahrens nicht unverschont. Neue, vom Steuergesetzgeber eingeräumte Ermittlungsmöglichkeiten gaben nicht selten Anlass für heftige Diskussionen: Das automatisierte Kontenabrufverfahren oder die Umsatzsteuer-Nachschau seien beispielhaft genannt. Doch stellen diese Bestimmungen nur einige wenige Puzzleteile im Gesamtbild aller Maßnahmen dar, mit denen Finanzbehörden Informationen über wirtschaftliche Verhältnisse der Steuerpflichtigen erlangen können. Eine in praxi beliebte, bewährte und effektive Informationsquelle für die Finanzverwaltung bietet dabei das Institut der Kontrollmitteilung im weiteren Sinne, dem sich diese Arbeit widmet. Unter dem Begriff der Kontrollmitteilung in diesem Sinne sind nicht nur Mitteilungen und Anzeigen innerhalb und zwischen den Finanzbehörden - insbesondere im Rahmen von Außenprüfungen gemäß § 194 Abs. 3 AO – zu verstehen, sondern auch solche, die andere Behörden und sonstige, auch private Stellen sowie ausländische Staaten den deutschen Finanzbehörden über steuerliche Verhältnisse Dritter zum Zwecke der Kontrolle der Besteuerung übermitteln. Aktuelle Gesetzesänderungen erhöhen die Effektivität von Kontrollmitteilungen, indem sie den Austausch von Informationen durch Kontrollmitteilungen in erheblichem Maße vereinfachen bzw. erweitern: Die Steueridentifikationsnummer (§§ 139a ff. AO) etwa ermöglicht eine eindeutige Identifizierung eines jeden Steuerpflichtigen in Besteuerungsverfahren und bildet damit den Grundstein für ein wirksames Informationssystem; hinsichtlich der Besteuerung von Altersbezügen sieht § 22a EStG die Verpflichtung zur Übermittlung sog. Rentenbezugsmitteilungen vor, § 32b Abs. 3 EStG installiert einen weitreichenden ersuchensunabhängigen Informationsaustausch mit den Sozialleistungsträgern und auch auf internationaler Ebene wird der spontane und automatische Auskunftsverkehr stetig erweitert. Neben den gesetzlichen Entwicklungen steht die deutsche Finanzverwaltung zudem am Anfang eines technischen Umbruchs: Nicht nur reichen viele Steuerpflichtigen mittlerweile ihre Steuererklärungen auf elektronischem Wege ein, auch Kontrollmitteilungspflichtige haben dem Finanzamt Informationen zunehmend auf diesem Wege zu übermitteln. Die elektronische Datenverarbeitung beschleunigt und erleichtert dabei entscheidend den weiteren Austausch sowie die Auswertung von Informationen, beispielsweise im Rahmen von Risikomanagementsystemen, und leistet so ihren Beitrag zur Ermittlung eines tiefergehenden Persönlichkeitsbildes des Bürgers. Der Weg in Richtung eines vollständig elektronischen Informationssystems scheint bereitet. Vielfach ist zu hören, dass der „gläserne Steuerbürger“ längst Realität sei.

Doch stellt diese Sichtweise nur eine Seite der Medaille dar. Auf der anderen stehen erhebliche Defizite im Vollzug des materiellen Steuerrechts zu Buche. Hier klaffen die Anforderungen, die das geltende Recht an die Sachverhaltsermittlung im Besteuerungsverfahren stellt, und die Rechtswirklichkeit weit auseinander. So werden dem deutschen Steuervollzug regelmäßig schlechte Noten bescheinigt. Nicht zuletzt machen Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts die verfassungsrechtliche Dimension des Vollzugsproblems sichtbar. Die Gleichmäßigkeit der Gesetzesanwendung ist nicht durchweg gewährleistet, von Steuergerechtigkeit kann häufig nicht die Rede sein.

Gegenstand dieser Arbeit soll die Auseinandersetzung mit beiden Seiten der Medaille sein. Neben der (kritischen) Betrachtung des geltenden steuerrechtlichen Kontrollmitteilungswesens unter Berücksichtigung der gesetzlichen Verfahrensvorgaben, der verwaltungsinternen Verfahrensausgestaltung und der tatsächlichen Verwaltungspraxis

soll aus verfassungsrechtlicher Perspektive der Blick auf die verfassungsrechtlichen Vorgaben und Grenzen des Kontrollmitteilungswesens im Allgemeinen sowie auf bestimmte Einzelfragen zum Kontrollmitteilungsverfahren im Besonderen gerichtet werden. Die im Vergleich zu anderen Staaten nur fragmentarische Ausgestaltung des Kontrollmitteilungssystems in Deutschland gibt zudem Anlass für Reformüberlegungen. Ein Vergleich mit dem weiter entwickelten Kontrollmitteilungssystem Schwedens soll in einen Vorschlag für ein „neues“ Kontrollmitteilungswesen in Deutschland münden. Gesamtziel der Untersuchung ist demnach die kritische Untersuchung und darauf aufbauend die Weiterentwicklung des geltenden deutschen Kontrollmitteilungswesens durch nationale und rechtsvergleichende Analysen zur Steigerung des Verifikationspotentials der Finanzbehörden und der Steuerehrlichkeit des Steuerpflichtigen. Der Weg zu diesem Gesamtziel wird durch vier Erkenntnisziele markiert:

Erstens will die Arbeit bestehende Erkenntnisse zum derzeit geltenden Kontrollmitteilungswesen im Steuerrecht zusammentragen, bündeln und durch Berücksichtigung der tatsächlichen Verwaltungspraxis kritisch vertiefen. Insbesondere aus der Zusammenschau der einzelnen Normen des Kontrollmitteilungssystems sollen zunächst allgemeine Grundlagen und Bestimmungen für das deutsche Kontrollmitteilungswesen (Begriff, Zweck, Typologie, Verfahren, Zulässigkeit und Grenzen, Verwertungsverbote, Rechtsschutz) gewonnen werden, die zudem einen besseren Überblick über das bisher uneinheitliche und unstrukturierte System der Kontrollmitteilungen ermöglichen. Dabei soll auch auf bislang kontrovers diskutierte Fragen, etwa nach der Erforderlichkeit eines besonderen sachlichen Anlasses als generelle Zulässigkeitsvoraussetzung für Kontrollmitteilungen innerhalb der Finanzverwaltung oder nach der Anwendbarkeit von Auskunftsverweigerungsrechten im Rahmen einer Außenprüfung, eine Antwort gefunden werden. Nachdem die allgemeinen Grundlagen erarbeitet worden sind, sollen die wichtigsten einzelnen Kontrollmitteilungen und ihre Rechtsgrundlagen dargestellt und einer kritischen Überprüfung unterzogen werden.

Zweitens versucht die Arbeit, einen Beitrag zur Verbesserung des deutschen Kontrollmitteilungssystems durch einen Blick über die Grenze auf das über Jahre hinweg schrittweise erweiterte und nun äußerst weitreichende Kontrollmitteilungswesen des Königreichs Schweden zu leisten. Sowohl die Grundlagen des schwedischen Systems der Kontrollmitteilungen (*Kontrolluppgifter*) als auch die wichtigsten einzelnen Kontrollmitteilungspflichten werden dabei erörtert. Aus den so gewonnenen Erkenntnissen sollen Impulse für das deutsche Kontrollmitteilungswesen gewonnen werden.

Drittens bemüht sich die Studie um eine Darstellung der Vorgaben und Grenzen für das steuerrechtliche Kontrollmitteilungswesen aus verfassungsrechtlicher Perspektive im Allgemeinen und um eine verfassungsrechtliche Begutachtung einzelner gesetzlicher Regelungen aus dem Themenbereich der Kontrollmitteilungen im Besonderen. Insbesondere will die Arbeit einzelne aus der Rechtsvergleichung mit Schweden abgeleitete Impulse, die im Hinblick auf die deutsche Verfassung als bedenklich eingestuft werden könnten, einer verfassungsrechtlichen Überprüfung unterziehen.

Abschließend verknüpft die Arbeit die bisher erzielten Ergebnisse und versucht, ausgehend von der Kritik am geltenden deutschen Kontrollmitteilungswesen und vor dem Hintergrund sowohl der schwedischen Impulse als auch der Vorgaben des deutschen Verfassungsrechts, einen ersten Entwurf für ein neues Kontrollmitteilungswesen in Deutschland zu erarbeiten.

## **A. Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des steuerlichen Kontrollmitteilungswesens**

Der Schwerpunkt des Entwurfs eines Gesetzes zur Modernisierung des steuerlichen Kontrollmitteilungswesens soll auf die Erarbeitung allgemeiner Bestimmungen für das (nationale) System der steuerlichen Kontrollmitteilungen gelegt werden. Neben einer ausdrücklichen Rechtsgrundlage für finanzverwaltungsinterne Kontrollmitteilungen soll zudem beispielhaft eine Rechtsgrundlage für besondere Kontrollmitteilungspflichten sonstiger staatlicher Stellen sowie privater Dritter erarbeitet werden. Legistisch ist dabei vor allem auf eine verständliche, klare, bestimmte und einheitlich am Stück erfolgende Gesetzgebung zu achten. Aus diesem Grund sieht der Entwurf die Normierung der allgemeinen zusammen mit den steuerartübergreifenden Regelungen zum Kontrollmitteilungswesen „am Stück“ innerhalb der Abgabenordnung vor. Als passend dürfte dabei die Einführung eines neuen Abschnitts in der Abgabenordnung im Dritten Teil (Allgemeine Verfahrensvorschriften), Erster Abschnitt (Verfahrensgrundsätze), 3. Unterabschnitt (Besteuerungsgrundsätze, Beweismittel) unter IV.:

„Beweis durch Kontrollmitteilungen“ erscheinen. Geltende Regelungen zum Kontrollmitteilungswesen, die nicht steuerartübergreifender Natur sind, können in den Einzelgesetzen verbleiben, sollen jedoch auf die allgemeinen Bestimmungen der Abgabenordnung aufsatteln und einen einheitlichen, strukturierten Aufbau erhalten.

## **B. Problem und Ziel**

- Das deutsche Kontrollmitteilungswesen i.w.S. ist unübersichtlich, weitgehend unstrukturiert, uneinheitlich und teils widersprüchlich ausgestaltet. Die einzelnen rechtlichen Bestimmungen sind in der AO und den Einzelsteuergesetzen weit verstreut und weichen insbesondere im Hinblick auf Form und Frist der Kontrollmitteilungen, Empfangszuständigkeit, Verknüpfung mit der Steueridentifikationsnummer, Folgender Verletzung von Kontrollmitteilungspflichten und Unterrichtung des Betroffenen deutlich voneinander ab. Das steuerrechtliche Kontrollmitteilungswesen sollte grundlegend umgestaltet und weitgehend vereinheitlicht werden.
- Das System der Kontrollmitteilungen genügt dabei den Anforderungen, die ein Steuerverfahren unter den Bedingungen einer Massenverwaltung an ein solches stellt, bislang in vielen Fällen nicht. Insbesondere die Auswertung der Kontrollmitteilungen ist oftmals nicht hinreichend sichergestellt. In einigen Fällen wird eine Auswertung bereits deshalb nicht vorgenommen, weil die Informationen nicht zugeordnet werden können. Die Übermittlung der Kontrollmitteilungen sollte daher weitgehend elektronisch, die Auswertung grundsätzlich maschinell erfolgen. Die grundsätzliche Verknüpfung der Kontrollmitteilungen mit der Steueridentifikationsnummer des Steuerpflichtigen soll die korrekte Zuordnung der Kontrollmitteilungen sicherstellen.
- Bestimmte rechtliche Regelungen, insbesondere § 30a Abs. 3 AO und § 194 Abs. 3 AO („anlässlich einer Außenprüfung“), stehen einer - verfassungsrechtlich gebotenen - effektiven Verifikation entgegen. Diese Verifizierungshindernisse sollten abgeschafft werden. Zudem sollte das Kontrollmitteilungswesen zur Verbesserung der Verifikation dem Kontrollbedürfnis entsprechend ausgebaut werden.

## C. Lösung

Mit dem Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Kontrollmitteilungswesens erfolgt die Umsetzung der eben genannten Ziele. Hervorzuheben sind dabei insbesondere folgende Regelungen:

- Die grundlegende Umgestaltung des steuerlichen Kontrollmitteilungswesens wirkt dessen Uneinheitlichkeit und Unübersichtlichkeit entgegen, wirksame Neuerungen tragen zur Steigerung der Effektivität des Kontrollmitteilungswesens und damit auch zur Steuergerechtigkeit bei. Als tragendes Element der Neuordnung werden allgemein geltende Bestimmungen formuliert und mit den steuerartübergreifenden Regelungen des geltenden Kontrollmitteilungssystems in der Abgabenordnung strukturiert zusammengeführt. Geltende Vorschriften zum Kontrollmitteilungswesen, die nicht steuerartübergreifender Natur sind, verbleiben in den Einzelgesetzen, werden jedoch - auf die allgemeinen Bestimmungen der Abgabenordnung aufsatellnd - angepasst und erhalten einen einheitlichen, strukturierten Aufbau.
- Die Legaldefinition des Begriffs der Kontrollmitteilung schafft Klarheit und Rechtssicherheit und begrenzt die Kontrollmitteilungen auf einen klar bestimmten Zweck. Eine ausdrückliche Rechtsgrundlage für finanzverwaltungsinterne Kontrollmitteilungen illustriert die grundsätzliche Zulässigkeit und Bedeutung des ersuchensunabhängigen Informationsaustauschs innerhalb der Finanzverwaltung.
- Die grundsätzlich elektronische Übermittlung der Kontrollmitteilungen ermöglicht eine maschinelle Auswertung der steuerlichen Kontrollmitteilungen. Jede Kontrollmitteilung muss darüber hinaus gewisse allgemeine Informationen enthalten, was ebenfalls zur Vereinfachung der Auswertung der Kontrollmitteilungen beiträgt. Die grundsätzliche Verknüpfung der Kontrollmitteilungen mit der Steueridentifikationsnummer des Steuerpflichtigen ermöglicht eine zweifelsfreie Zuordnung der Informationen.
- Weitgehend einheitliche und kürzere Fristenregelungen sorgen dafür, dass die Kontrollmitteilungen der Finanzverwaltung jedenfalls für den Großteil der Fälle rechtzeitig für die Veranlagungsverfahren zur Verfügung stehen. Einheitliche Folgenregelungen sichern die Einhaltung der Kontrollmitteilungspflichten ab.
- Bestehende Verifizierungshindernisse, insbesondere § 30a Abs. 3 AO und § 194 Abs. 3 AO („anlässlich einer Außenprüfung“) werden abgeschafft, das Kontrollmitteilungswesen wird entsprechend dem Kontrollbedürfnis ausgebaut.
- Durch die grundlegende Umgestaltung des Kontrollmitteilungswesens wird nicht nur die (repressive) Verifikation der Angaben des Steuerpflichtigen verbessert, sondern maßgeblich auch die generalpräventive Wirkung der Kontrollmitteilungen. Insgesamt schafft damit das Kontrollmitteilungswesen insbesondere auch die Informationsbasis, die für das maschinelle Veranlagungsverfahren, aber auch für ein mögliches künftiges Verfahren der vorausgefüllten Steuererklärung von grundlegender Bedeutung ist.